Tribunal administratif Numéro 36410 du rôle
du Grand-Duché de Luxembourg Inscrit le 11 juin 2015
3e chambre

<u>Audience publique du 8 novembre 2016</u>

Recours formé par
Monsieur ..., … (Maroc),
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
et de l'administration des Contributions directes
en matière d'appel en garantie

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 36410 du rôle et déposée le 11 juin 2015 au greffe du tribunal administratif par Maître André LUTGEN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à … (Maroc), …, tendant à la réformation, sinon à l'annulation 1) d'une décision du 12 mars 2015 du directeur de l'administration des Contributions directes répertoriée sous le numéro ... du rôle, portant rejet de sa réclamation introduite à l'encontre d'un bulletin d'appel en garantie émis par le bureau ... en date du 24 novembre 2014, 2) d'une décision sur recours hiérarchique formel du 11 mars 2015 du directeur de l'administration des Contributions directes répertoriée sous le numéro ... du rôle, portant rejet de sa réclamation contre une décision du bureau d'imposition ... du 10 février 2015 refusant de faire droit à sa demande en obtention d'un sursis à l'exécution du prédit bulletin d'appel en garantie ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 6 novembre 2015 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 4 décembre 2015 par Maître André LUTGEN pour compte de Monsieur ... ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 30 décembre 2015 ;

Vu l'avis du tribunal du 15 juin 2016 accordant aux parties la possibilité de déposer un mémoire supplémentaire ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif le 5 août 2016 par Maître André LUTGEN pour compte de Monsieur ... ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 20 septembre 2016 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les décisions déférées ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport ainsi que Maître André LUTGEN et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Lou THILL en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 5 octobre 2016.

En date du 24 novembre 2014, le bureau d'imposition ... de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par le « bureau d'imposition », émit un bulletin d'appel en garantie (« *Haftungsbescheid* ») en vertu du paragraphe 118 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », à l'égard de Monsieur ... en sa qualité d'administrateur de la société anonyme ... s.a., dénommée ci-après « la société ... », déclarée en faillite par un jugement du tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg du ... 2014, ledit bulletin déclarant Monsieur ... débiteur solidaire d'un montant total de …,- euros, en principal et intérêts, résultant de retenues d'impôt non réalisées pour l'année 2014.

Par courrier de son mandataire du 5 février 2015, Monsieur ... fit introduire une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le directeur », à l'encontre dudit bulletin d'appel en garantie.

Dans ce même courrier, continué à cette fin au préposé du bureau d'imposition, Monsieur ... fit encore introduire une demande en obtention d'un sursis à l'exécution du prédit bulletin d'appel en garantie.

Par missive du 10 février 2015, le préposé du bureau d'imposition informa Monsieur ... de son refus du même jour de faire droit à sa demande en obtention d'un sursis à l'exécution, décision qui fit l'objet d'un recours hiérarchique formel en date du 5 mars 2015.

Par décision du 11 mars 2015, référencée sous le numéro ... du rôle, le directeur refusa de faire droit au recours hiérarchique formel tel qu'introduit par Monsieur ..., sur base des considérations suivantes :

« *Vu la requête introduite le 5 mars 2015 par Me André LUTGEN, au nom et pour le compte du sieur ..., demeurant à F-…, contre une décision du bureau d'imposition ... du 10 février 2015 refusant de faire droit à la demande en obtention d'un sursis à l'exécution du bulletin d'appel en garantie du 24 novembre 2014 ;*

Vu le dossier fiscal ;

<u>Quant à la recevabilité</u>

Considérant qu'en vertu du § 237 de la loi générale des impôts (AO) la voie de recours ouverte contre une telle décision est le recours hiérarchique formel du § 303 AO (Beschwerde) dans le délai de trois mois (§§237 et 245) à partir de la réception (§91 AO) ;

Considérant que le recours contre la décision en cause a été introduit par qui de droit (§303 AO) dans les forme (§259 AO) et délai de la loi ;

qu'il est partant recevable ;

Quant au fond

Considérant que le recourant a introduit le 11 septembre 2014 une réclamation, enrôlée sous le no 20614 du rôle, contre le bulletin sus-énoncé ;

Considérant que le § 251 AO autorise le bureau d'imposition à accorder un sursis à exécution à condition que la réclamation sur laquelle se greffe la demande de sursis ait des chances sérieuses de prospérer ;

qu'en vertu de cette disposition, le bureau d'imposition dispose d'un pouvoir discrétionnaire et doit donc, de cas en cas, mesurer la décision en raison et en équité, conformément au § 2 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG) ;

Considérant qu'en l'espèce, le bureau d'imposition a estimé, après un examen sommaire de la réclamation au fond, que la réformation du bulletin entrepris était peu probable et par conséquent a refusé d'accorder un sursis à exécution ;

Considérant que l'instruction n'ayant révélé de violation de la loi ni d'erreur manifeste d'appréciation de la part du bureau d'imposition, le recours contre la décision du bureau d'imposition du 11 août 2014 n'est pas fondé, sans préjudice du sort de la réclamation pendante ;(…) ».

Par décision du 12 mars 2015, référencée sous le numéro ... du rôle, le directeur rejeta encore comme non fondée la réclamation introduite par Monsieur ... contre le bulletin d'appel en garantie émis à son encontre le 24 novembre 2014, dans les termes suivants :

« *Vu la requête introduite le 6 février 2015 par Me André LUTGEN, au nom du sieur ..., demeurant à F-…, pour réclamer contre le bulletin d'appel en garantie émis en vertu du § 118 de la loi générale des impôts (AO) par le bureau de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires Luxembourg 1 en date du 4 novembre 2014 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu le § 119 alinéa 1er AO, ensemble les §§ 228 et 301 AO ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§238AO) dans les forme (§249AO) et délai (§245AO) de la loi ; qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le bureau d'imposition, après avoir constaté que le réclamant était tenu en sa qualité d'administrateur de la société anonyme …, ci-après ..., actuellement en faillite, de payer sur les fonds administrés les impôts dont la société était redevable et qu'il avait négligé de remplir les obligations qui lui incombaient à cet égard aux termes du § 103 AO, l'a déclaré responsable du non-paiement de la retenue sur les traitements et salaires dus par la société pour l'année 2014 au montant total de … euros, dont … euros au principal et … à titre d'intérêts; qu'à cet égard l'omission de verser les sommes retenues serait à considérer comme faute grave au sens du § 109 AO ;

Considérant que le réclamant fait valoir qu'il n'aurait commis aucune inexécution fautive pouvant engager sa responsabilité ;

Considérant qu'il résulte de l'instruction du dossier que pour l'année 2014, le paiement des salaires a été fait sans que les retenues d'impôt sur les traitements et salaires n'aient été payées entièrement au receveur ;

Considérant que le représentant est responsable du paiement des dettes d'impôt de la personne morale qu'il représente dans les conditions prévues aux §§ 103 et 109 AO ;

qu'aux termes du § 103 AO il est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société et notamment de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable (CE 20.10.1981 no 6902) ;

que dans la mesure où l'administrateur par l'inexécution fautive de ces obligations a empêché la perception de l'impôt légalement dû, il est, en principe constitué codébiteur solidaire des arriérés d'impôt de la société, conformément au § 109 AO ;

Considérant qu'en vertu de l'article 136 alinéa 4 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) l'employeur est tenu de retenir, de déclarer et de verser l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires de son personnel ;

que dans le cas d'une société, cette obligation incombant aux employeurs est transmise à celui qui a le pouvoir de représenter la société à l'égard des tiers (§ 103 AO) ;

que la responsabilité de l'administrateur est à qualifier de fautive du moment que des paiements de salaires sont effectués sans retenue d'impôt et sans continuation des montants à retenir à l'administration (CA du 6 mai 2003 no 15989C) ;

qu'il en est de même en ce qui concerne les retenues échues avant son entrée en fonction, si, par sa faute, elles ne sont pas payées sur les fonds disponibles de la société ;

Considérant que sa responsabilité, pour les actes par lui accomplis pendant la période de ses fonctions, survit à l'extinction de son pouvoir de représentation (§110 AO) ;

Considérant que sous l'empire du § 118 AO la poursuite du tiers responsable, à la différence de l'imposition du contribuable, est toujours discrétionnaire et exige de ce fait et en vertu du § 2 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG) une appréciation effective et explicite des circonstances qui justifient la décision en raison et en équité (BFH 19 février 1965 StRK § 44 EStG R.13 ; jurisprudence constante pour RTS, notamment BFH 24 novembre 1961, BStBl. 1962.37 ; 3 février 1981, BStBl. 1981 II 493 ; cf. Becker-Riewald-Koch §2 StAnpG Anm. 5 Abs. 3) ;

que l'exercice de ce pouvoir discrétionnaire implique une motivation quant au principe-même de la mise en œuvre de la responsabilité d'un ou de plusieurs représentants, quant à la désignation du représentant dont la responsabilité est engagée et quant au quantum de sa responsabilité ;

Considérant qu'un manquement à une obligation fiscale découlant du § 103 AO dans le chef de l'administrateur d'une société n'est pas suffisant pour engager sa responsabilité en application du § 109 alinéa 1 AO et pour voir émettre à son encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive - « schuldhafte Verletzung » - des obligations du représentant de la société envers le fisc (CA du 22.02.2000, no 11694C) ;

Considérant qu'en l'espèce l'auteur de la décision a révélé les circonstances particulières susceptibles de justifier sa décision de poursuivre le réclamant et de mettre à sa charge l'intégralité des arriérés de la société au titre de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires ;

qu'il développe clairement les raisons qui l'ont conduit à engager la responsabilité de l'administrateur, pour l'année d'imposition litigieuse ;

Considérant qu'il se dégage d'une publication au Registre de Commerce et des Sociétés no … du … que le réclamant a été nommé administrateur de la société ..., sans qu'une démission n'ait été publiée par la suite ;

qu'en cette qualité il disposait du pouvoir d'engager la société par sa seule signature ;

Considérant que pour l'année en cause, le réclamant n'a pas réglé toutes les retenues, ce fait constituant en soi une faute caractérisée ;

Considérant en effet que le § 109 AO prévoit un régime de responsabilité des représentants d'une société qui ne déroge pas au droit commun, mais qui le renforce, et soumet la mise en œuvre de cette responsabilité à la triple condition de l'existence d'une faute (schuldhafte Verletzung), d'un dommage et d'un lien de causalité entre le dommage et la faute ;

que la faute consiste dans le fait, soit de ne pas avoir accompli soi-même, soit de ne pas avoir veillé à l'accomplissement des obligations incombant à la personne morale représentée et que le dommage consiste dans l'insuffisance de l'impôt légalement dû, le lien de causalité se

caractérisant par le fait que l'insuffisance est la conséquence du comportement fautif du représentant ;

que le fait pour un administrateur, position-clé d'une société, de ne pas verser les retenues sur traitements et salaires au Trésor public constitue un comportement fautif per se ;

Considérant que l'auteur de la décision a également motivé sa décision en ce qui concerne le montant pour lequel la responsabilité du réclamant est engagée en vue des éléments qui précèdent ;

Considérant que pour l'année 2014, les montants à retenir n'ont pas été payés intégralement au receveur ;

Considérant que le réclamant a sciemment omis de verser l'intégralité de l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires pendant l'année 2014 et que partant il a empêché la perception de l'impôt légalement dû ;

Considérant qu'il s'ensuit que la responsabilité du réclamant en tant qu'administrateur de la société anonyme ... est incontestablement établie et la mise à charge de l'intégralité des arriérés de la société au titre de la retenue d'impôt sur traitements et salaires de la période en cause est justifiée ;

Considérant que, de même qu'en matière de responsabilité du fait personnel (art.1382 du code civil), l'auteur du dommage ne peut pas s'exonérer en invoquant une prétendue faute d'un tiers, lequel n'entrera en ligne de compte qu'au stade du recours entre les coresponsables, le gérant responsable sur le fondement du § 109 AO ne peut s'opposer à une poursuite au motif qu'elle n'a pas été engagée contre l'autre (…) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 11 juin 2015, Monsieur ... a fait introduire un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision directoriale précitée du 12 mars 2015 portant rejet de sa réclamation introduite à l'encontre du bulletin d'appel en garantie émis à son encontre par le bureau ... en date du 24 novembre 2014, ainsi que de la décision directoriale sur recours hiérarchique formel précitée du 11 mars 2015 portant rejet de sa réclamation contre la décision du bureau d'imposition ... du 10 février 2015 refusant de faire droit à sa demande en obtention d'un sursis à l'exécution du prédit bulletin d'appel en garantie.

Quant à la recevabilité

En ce qui concerne la recevabilité du recours sous analyse pour autant qu'il est dirigé contre la décision du directeur du 12 mars 2015 portant rejet de la réclamation de Monsieur ... dirigée contre le bulletin d'appel en garantie émis à son encontre en date du 24 novembre 2014, il y a lieu de rappeler que conformément aux dispositions du paragraphe 119 AO, les personnes à l'encontre desquelles un bulletin d'appel en garantie a été émis bénéficient des mêmes voies de recours que celles ouvertes au contribuable. Or, conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du ... 1996 portant organisation des

juridictions de l'ordre administratif, ci-après désignée par « la loi du ... 1996 » le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités, un bulletin de l'impôt commercial communal, un bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux et un bulletin d'établissement de la fortune.

Il s'ensuit qu'en l'espèce le tribunal est compétent pour connaître du recours principal en réformation introduit à l'encontre de la décision directoriale du 12 mars 2015 précitée, ayant statué sur les mérites de la réclamation introduite par Monsieur ... contre le bulletin d'appel en garantie dont il a fait l'objet.

Ledit recours en réformation ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai prévus par la loi, il est recevable.

Il n'y a dès lors pas lieu d'analyser le recours en annulation introduit à titre subsidiaire contre la décision directoriale du 12 mars 2015.

En ce qui concerne la recevabilité du recours sous analyse pour autant qu'il est dirigé contre la décision du directeur du 11 mars 2015, intervenue sur recours hiérarchique formel du 5 mars 2015, il y a lieu de relever que conformément aux dispositions combinées du paragraphe 237 AO et de l'article 8 (3) 2. de la loi du ... 1996, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge de l'annulation sur les recours introduits contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'un recours hiérarchique formel. Partant, le tribunal n'est pas compétent pour connaître du recours principal en réformation introduit par le demandeur contre la décision déférée du directeur du 11 mars 2015.

Il est en revanche compétent pour statuer sur le recours subsidiaire en annulation introduit contre la décision directoriale précitée du 11 mars 2015, lequel est par ailleurs recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

<u>Quant au fond</u>

1. Quant à la décision directoriale intervenue sur réclamation

A l'appui de son recours, Monsieur ... explique avoir été nommé administrateur de la société ..., ainsi que président de son conseil d'administration en date du 18 octobre 2013. Il précise que les mandats en question n'auraient compris aucune délégation générale du conseil d'administration, alors qu'à cette date l'administrateur-délégué de la société ... aurait été Monsieur ..., lequel aurait occupé ce même poste depuis le 24 juillet 2003, époque où la société ... se serait encore dénommée ... s.a., et ce jusqu'à son décès en date du 23 octobre 2014. Monsieur ... aurait dès lors été seul en charge de la gestion journalière de la société ... en 2014.

Il donne encore à considérer que durant son mandat d'administrateur, il n'aurait jamais possédé tous les renseignements concernant les salariés de la société ... et qu'il ne serait d'ailleurs toujours pas en mesure de vérifier la composition du personnel de la société ... pour

l'année 2014, étant donné que l'administration des Contributions Directes resterait en défaut de rapporter les précisions y relatives.

Il aurait finalement démissionné de ses fonctions d'administrateur et de président du conseil d'administration en octobre 2014.

En droit, le demandeur fait plaider que la décision directoriale litigieuse méconnaîtrait les conditions de mise en œuvre de la responsabilité personnelle des dirigeants de société dans l'hypothèse d'un éventuel appel en garantie fiscal en vertu du paragraphe 109 AO. A cet égard, il donne à considérer que d'après le paragraphe103 AO, un constat de manquement à une obligation fiscale ne suffirait pas pour engager la responsabilité personnelle de l'administrateur, alors que le législateur aurait posé comme condition supplémentaire la preuve par l'administration des Contributions directes d'une inexécution fautive des obligations dudit représentant social. Le demandeur ajoute qu'en vertu du paragraphe 7 alinéa 3 de la loi d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934, ci-après désignée par « StAnpG », l'administration des Contributions directes disposerait d'un pouvoir d'appréciation du degré fautif du comportement de la personne visée et ensuite en ce qui concerne le choix du ou des codébiteurs contre lesquels l'émission d'un bulletin d'appel en garantie est décidée, le tout compte tenu des circonstances particulières de l'espèce. Le pouvoir d'appréciation conféré à l'administration des Contributions directes ne serait cependant pas un pouvoir discrétionnaire, le demandeur ajoutant à cet égard que pour pouvoir efficacement réclamer contre une décision prise en vertu de cette appréciation, un assujetti à l'impôt devrait se voir donner des motifs clairs, précis et basés sur les faits du cas d'espèce.

En l'espèce, il ne résulterait cependant ni du bulletin d'appel en garantie du 24 novembre 2014 ni de la décision directoriale du 12 mars 2015 que l'administration des Contributions directes se serait livrée à une appréciation *in concreto* et effective sur les circonstances particulières en raison et en équité pour fonder sa décision d'appel en garantie.

Ainsi, et en ce qui concerne le manquement à une obligation légale, il fait plaider que l'organe de l'administrateur-délégué trouverait son fondement dans l'article 60 de la loi modifiée sur les sociétés commerciales du 10 août 1915, ci-après désignée par « la loi du 10 août 1915 », et, en prenant appui sur la doctrine, il affirme que la fonction d'administrateur-délégué, laquelle serait opposable aux tiers d'après l'alinéa 3 de ce même article, aurait été précisément prévue afin de permettre au conseil d'administration de confier les soins de la gestion journalière à un de ses membres et éviter ainsi aux administrateurs d'avoir à s'occuper des tâches relevant de la gestion journalière de la société. Exiger de chaque administrateur d'une société qu'il réponde de toutes les obligations découlant de la gestion journalière, dont les obligations fiscales, alors qu'un administrateur-délégué aurait reçu une délégation de pouvoirs lui attribuant la charge de cette gestion journalière, reviendrait ainsi à mettre à néant l'utilité de cette fonction pourtant voulue par le législateur, le demandeur soutenant encore, en se basant notamment sur une certaine doctrine qu'il y aurait lieu d'entendre raisonnablement le devoir de surveillance d'un administrateur et ne pas exiger qu'il s'exerce à tous les instants de la vie de la société, car ce serait faire renaître les désagréments que la législateur aurait voulu éviter en autorisant le conseil à déléguer une partie de ses pouvoirs.

Le demandeur fait ainsi valoir que le conseil d'administration poserait les lignes directrices en matière commerciale et financière et en matière de gestion, tandis que l'administrateur-délégué exécuterait quant à lui les actes relevant de la gestion journalière dans le respect de ces lignes directrices. La vérification du conseil d'administration aurait pour seul but de contrôler si le résultat des actions de l'administrateur-délégué correspond à la ligne de conduite fixée, et non de s'attarder sur chaque opération en détail.

Le demandeur donne encore à considérer qu'avant novembre 2014, aucun bulletin d'appel en garantie ne serait parvenu individuellement aux membres du conseil d'administration, ni au conseil d'administration en tant qu'organe. Le bulletin d'appel en garantie ne lui serait dès lors parvenu qu'un mois après sa démission du conseil d'administration de la société ... et près de 17 jours après le jugement de faillite de ladite société. Les bulletins éventuellement adressés à la société avant cette date auraient dès lors été entre les mains de ... du fait de sa fonction d'administrateur-délégué, lequel aurait, pour des raisons inconnues, décidé de ne pas remplir les obligations de la société à cet égard.

Dans la mesure où il n'aurait pas été en charge de la gestion journalière, et ainsi de la continuation des retenues sur salaires au Trésor public, acte qui ferait en effet indubitablement partie d'une telle gestion journalière et qui n'impliquerait aucun pouvoir décisionnel, il n'aurait pas eu l'obligation de veiller au paiement des impôts redûs sur les traitements et salaires, alors que cette obligation serait revenue à Monsieur ... seul, et ceci en sa fonction d'administrateur-délégué, le demandeur se référant à cet égard à la jurisprudence de la Cour de Cassation française.

En ce qui concerne l'inexécution fautive, le demandeur affirme que l'administration des Contributions directes resterait également en défaut de prouver une telle inexécution fautive dans son chef, alors que tant le bulletin d'appel en garantie, que la décision directoriale ne feraient qu'énumérer des motifs stéréotypés et se limiteraient à renvoyer aux dispositions légales applicables ou à paraphraser celles-ci, le demandeur citant à titre d'exemple le fait que dans le bulletin d'appel en garantie litigieux il aurait été retenu, en méconnaissance de l'article 6.4 des statuts de la société ..., qu'il aurait disposé du pouvoir d'engager la société sous sa seule signature, alors qu'il n'aurait pu engager la société qu'avec la signature conjointe d'un autre administrateur, ou encore le fait que dans sa décision du 12 mars 2015, le directeur se serait basé notamment sur un arrêt de la Cour administrative du 6 mai 2003, n°15989C du rôle, lequel viserait cependant le cas d'un administrateur-délégué, et non pas celui d'un simple administrateur, comme en l'espèce.

À titre subsidiaire, le demandeur fait encore valoir que l'administration des Contributions directes n'aurait pas justifié la somme mise en compte et qu'il ne lui serait d'ailleurs toujours pas possible de vérifier la base sur laquelle les retenues d'impôt de …,- euros ont été retenues. Il ajoute qu'en vertu de l'article 1315 du Code civil, de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, ci-après désignée par « la loi du 21 juin 1999 » et de l'article 58 du Nouveau Code de Procédure Civile, la charge de la preuve quant à la réalité et quant au *quantum* de cette somme reviendrait entièrement à l'administration des Contributions directes. Or, cette dernière resterait en défaut de fournir une telle preuve, de sorte que le montant réclamé dans le bulletin d'appel en garantie serait contesté et

ce tant en son principe, qu'en son *quantum*. Il ajoute qu'au vu de cette absence de preuve quant à la réalité et quant au *quantum* de la somme réclamée, le délai de réclamation contre cette prétendue créance d'impôt ne saurait être considéré comme expiré, et l'impôt ne saurait être considéré comme définitif.

Dans ce même contexte, et en se basant sur l'article 53 de la loi du 10 août 1915, Monsieur ... donne à considérer que les pouvoirs de gestion appartiendraient au conseil d'administration en tant qu'organe, et non à chacun de ses membres individuellement - sauf dans le cas d'un administrateur-délégué-, de sorte que ce serait l'administrateur-délégué de la société ... qui aurait dû être informé de l'impôt sur les traitements et salaires pour l'année 2014, ou alternativement le conseil d'administration en tant qu'organe et non pas les administrateurs pris individuellement. Il ne ressortirait cependant d'aucun élément du dossier fiscal que le bulletin d'imposition initial sur lequel est basé le bulletin d'appel en garantie du 24 novembre 2014 ait bien été communiqué à l'administrateur-délégué de la société ... sinon au conseil d'administration de la société. Or, et dans la mesure où l'administration fiscale aurait la charge de la preuve de la remise à la poste de l'envoi contenant le bulletin d'impôt, il y aurait lieu de retenir qu'en l'absence d'une telle preuve de notification en bonne et due forme dudit bulletin, le délai pour introduire un recours contentieux à l'égard du prédit bulletin, n'aurait pas commencé à courir en l'espèce.

Le demandeur se base ensuite sur l'article 64 de la loi du 10 août 1915 pour souligner que les administrateurs d'une société n'auraient qu'un droit d'information individuel en ce qui concerne l'ensemble des informations transmises à l'administrateur-délégué, et non pas une obligation d'information. Ce serait en effet à l'administrateur-délégué de transmettre les informations pertinentes en interne aux divers administrateurs pour qu'ils puissent remplir leur mission, ce qui n'aurait cependant pas été le cas en l'espèce, le demandeur ajoutant que dans la mesure où la société ... serait entretemps en faillite, il lui serait désormais impossible d'accéder aux documents relatifs aux retenues d'impôts impayées.

Etant donné que la consultation du dossier fiscal déposé auprès du greffe du tribunal administratif ne lui aurait pas non plus permis d'obtenir plus d'éléments au sujet du détail de la somme réclamée, le demandeur conclut à une violation pure et simple de ses droits de la défense.

En prenant appui sur l'article 136 alinéas 2 et 6 de la loi modifiée de l'impôt sur le revenu du 4 décembre 1967, ci-après désignée par « LIR », le demandeur fait encore valoir que la prétendue créance de l'administration des Contributions directes, serait avant tout une créance sur la société ... en faillite, de sorte que l'administration des Contributions directes aurait dû déposer une déclaration de créance dans le cadre de ladite faillite. Le demandeur est en effet d'avis que dans la mesure où cette créance serait assortie d'un privilège, elle pourrait ainsi être récupérée à moindre coût et avec de moindres efforts qu'en cherchant à l'exécuter auprès des administrateurs de la société en faillite. Il ajoute que l'administration des Contributions directes ne se serait rendue compte de l'absence de paiement d'impôts au titre des salaires et traitements pour l'ensemble de l'année 2014 qu'en novembre 2014. Elle aurait ainsi accordé un crédit exceptionnel à une société dont elle aurait dû bien plus tôt se saisir des difficultés de paiement, le demandeur affirmant que le rôle de l'administration des Contributions directes ne serait en effet pas d'accorder des crédits, mais bien de collecter l'impôt auprès des contribuables. Dans la

mesure où il serait de jurisprudence que le banquier qui accorde crédit à une société en difficultés peut voir sa responsabilité retenue, ce principe devrait également s'appliquer à l'administration des Contributions directes lorsqu'elle joue le même rôle.

Finalement et en ce qui concerne le refus du sursis à exécution, le demandeur, en se prévalant de la jurisprudence de la Cour de Cassation française en matière de responsabilité fiscale des dirigeants, fait plaider qu'à la date d'émission du bulletin d'appel en garantie, il aurait été fortement probable que la créance d'impôt dont l'administration des Contributions directes réclame le paiement puisse être récupérée à l'issue de la procédure de faillite, le demandeur mettant à cet égard encore en exergue le caractère exhaustif de sa réclamation à l'égard du bulletin d'appel en garantie litigieux. Il aurait dès lors dû se voir accorder un sursis à exécution et ce tant pour attendre l'issue de ses contestations, que pour attendre l'issue, si ce n'est de la procédure de faillite entière, au moins de la procédure de rassemblement des créances, qui venait de se terminer.

Dans son mémoire additionnel, Monsieur ... soulève de prime abord une prétendue inconstitutionnalité des paragraphes 109 (i) et 228AO, ainsi que de l'article 8 (i) a) de la loi du ... 1996 en donnant à considérer que les dispositions légales en question auraient pour effet de donner une compétence matérielle exclusive au tribunal administratif pour traiter du contentieux de l'appel en garantie, et ce malgré le fait qu'il s'agirait d'un contentieux qui aurait pour objet la responsabilité civile des représentants d'une personne morale vis-à-vis de l'administration des Contributions directes, attribution de compétence qui serait dès lors contraire à l'article 84 de la Constitution lequel prévoirait que les contestations ayant pour objet des droits civils relèvent exclusivement du ressort des tribunaux de l'ordre judiciaire.

A cet égard, il donne à considérer que l'AO luxembourgeoise serait un texte d'origine allemande qui se situerait au milieu d'un système juridique civiliste d'inspiration française. Or, l'équivalent français du paragraphe 109 (i) AO serait l'article L.267 (i) du Livre des procédures fiscales qui serait analysé par la doctrine et la jurisprudence françaises comme une « *action patrimoniale à caractère civil* » et qui attribuerait quant à lui compétence au président du tribunal de grande instance, l'équivalent français du président du tribunal d'arrondissement, pour le cas où un dirigeant de société se rend responsable des manœuvres frauduleuses ou de l'inobservation grave et répétée des obligations fiscales ayant rendu impossible le recouvrement des impositions et des pénalités dues par la société, la personne morale ou le groupement. Le demandeur ajoute que cet article ne donnerait par ailleurs pas automatiquement compétence à l'administration fiscale française d'émettre un bulletin d'appel en garantie contre ledit dirigeant de société, alors que la question de la responsabilité de ce dernier devrait d'abord être toisée par le président du tribunal de grande instance.

Au Luxembourg, au contraire, l'administration des Contributions directes aurait le pouvoir unilatéral, sans contrôle juridictionnel préalable, de déclarer une personne responsable civilement, de fixer la dette d'impôt dont elle est redevable, et de se constituer son propre titre de recouvrement, à savoir la contrainte, exécutoire, nonobstant toute voie de recours. Le demandeur précise que le recours contentieux postérieur serait à introduire devant le tribunal administratif et ce en dépit des conclusions de la Cour administrative selon lesquelles les contestations qui ont pour objet des droits civils sont, d'après l'article 84 de la Constitution, exclusivement du ressort

des tribunaux judiciaires. Ainsi et si l'article 95bis de la Constitution ouvrirait certes la possibilité au législateur de prévoir que les juridictions administratives connaîtront du « *contentieux fiscal* », l'action de l'administration des Contributions directes basée sur le paragraphe109 AO ne saurait cependant pas être considérée comme tombant sous cette dénomination, puisqu'il s'agirait d'un recours en responsabilité civile.

Il y aurait dès lors lieu de poser la question suivante à la Cour Constitutionnelle :

« *Le paragraphe l09 (1) de la loi générale des impôts, dite « Abgabenordnung » (ci-après « AO »), le paragraphe 228A0 et l'article 8 (1) a) de la loi du ... 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, sont-ils contraires à l'article 84 de la Constitution, en ce qu'ils ont pour effet d'attribuer une compétence matérielle exclusive au Tribunal administratif pour traiter du contentieux ayant pour objet la responsabilité civile des représentants d'une personne morale vis-à-vis de l'Administration des Contributions Directes ?* ».

Monsieur ... soulève ensuite une violation de l'article 10bis de la Constitution, et conclut ainsi à une rupture du principe d'égalité devant la loi, du fait de l'action en responsabilité prévue par le paragraphe 109 AO.

A cet égard, il met d'abord en exergue le principe de suspension des poursuites individuelles en cas de faillite en donnant à considérer qu'il serait communément admis en jurisprudence qu' « *au dessaisissement du failli correspond […] un dessaisissement corrélatif dans le chef des créanciers qui ne peuvent plus agir individuellement contre le débiteur failli ou contre des tiers débiteurs de la masse. Il appartient au curateur seul d'agir pour assurer les droits communs des créanciers : ceux-ci ne pourraient rendre la procédure collective inopérante en agissant contre le failli ou contre les tiers en récupération de droits qui reviennent à la masse* » et que « *le concours entre créanciers suspend les droits de poursuite individuels et leur impose de déclarer leurs créances au liquidateur avant la clôture de liquidation* ».

Le demandeur fait ainsi plaider que la suspension des poursuites individuelles, en cas de faillite d'une société, ne ferait pas que s'appliquer au débiteur en faillite mais également aux tiers, dès lors que la faute commise par les tiers a causé un préjudice qui n'est pas seulement un préjudice subi par le tiers-créancier, mais aussi un préjudice subi par la société et dès lors un préjudice collectif.

Le monopole d'action du curateur contre les tiers fautifs serait donc fondé sur la distinction entre préjudice individuel et préjudice collectif, ce dernier résultant d'après le demandeur, des dommages causés par une personne dont la faute aurait eu pour effet d'aggraver le passif de la faillite ou d'en diminuer l'actif. Ainsi, un créancier ne conserverait la qualité pour agir en réparation contre un tiers dans le cadre d'une faillite que s'il démontre qu'il a subi un préjudice distinct du préjudice collectif de la masse des créanciers.

Or, en l'espèce, et en alléguant une « *schuldhafte Verletzung* » des obligations fiscales dans le chef de Monsieur ..., l'administration des Contribution directes lui reprocherait une faute ayant causé non pas un préjudice individuel, mais un préjudice collectif ayant aggravé le passif de la société en faillite de par la dette d'impôt impayée. Par ailleurs, et même à admettre que le

préjudice subi par l'administration des Contributions directes serait *in fine* un préjudice individuel dont cette dernière pourrait se prévaloir, le demandeur est d'avis qu'il s'agirait d'un préjudice collectivisé alors qu'il aggraverait aussi le passif de la société ... en faillite.

Le demandeur ajoute que la relation entre le préjudice subi par l'administration des Contributions directes et le préjudice subi par ... serait également mise en évidence par le fait que l'administration des Contributions directes aurait déposé une déclaration de créance dans le cadre de la faillite ..., créance qui bénéficierait d'ailleurs d'un privilège.

Le demandeur est dès lors d'avis que le paragraphe 109 AO, en procurant un garant de la dette fiscale d'une personne morale à l'administration des Contributions directes ne pourrait, faute de violer le principe de l'égalité entre cette dernière et les autres créanciers de la société en faillite, avoir pour effet de faire échapper celle-ci au principe de suspension des poursuites individuelles. Il n'existerait en effet aucune disparité objective permettant d'établir une distinction entre la qualité de la créance privilégiée du Trésor et celle alléguée par d'autres créanciers privilégiés ou non, permettant à l'administration des Contributions directes d'échapper au principe de la suspension des poursuites individuelles à l'égard des tiers fautifs ayant causé un préjudice collectivisé à la société en faillite.

Le demandeur en conclut qu'il y aurait lieu de saisir la Cour Constitutionnelle de la question préjudicielle suivante :

« *Le paragraphe 109 (i) AO, a-t-il pour effet une rupture d'égalité devant la loi au sens de l'article 10 bis de la Constitution, alors qu'il permet à l'Administration des Contributions Directes d'exercer une action ut singuli contre les dirigeants prétendument fautifs d'une société en faillite pour recouvrer une créance d'impôt, alors qu'une telle action ut singuli contre ces dirigeants est interdite à l'ensemble des autres créanciers du failli en vertu du principe d'ordre public international de suspension des poursuites individuelles dès lors que le préjudice subi est un préjudice collectif* ».

La partie étatique quant à elle estime qu'il y aurait lieu de déclarer non fondées les questions préjudicielles soulevées par le demandeur et elle conclut au rejet du recours sous analyse.

Le tribunal n'étant pas tenu de suivre l'ordre des moyens présentés par les parties, il convient de prime abord d'examiner le bien-fondé des questions préjudicielles soulevées par le demandeur dans son mémoire additionnel, ces questions ayant en effet directement trait à la constitutionnalité, et partant à la validité, de la base légale du bulletin d'appel en garantie litigieux.

A cet égard il convient de rappeler que l'article 6 de la loi du 27 juillet 1997 portant organisation de la Cour Constitutionnelle, ci-après désignée par « la loi du 27 juillet 1997 », stipule que :

« *Lorsqu'une partie soulève une question relative à la conformité d'une loi à la Constitution devant une juridiction de l'ordre judiciaire ou de l'ordre administratif, celle-ci est tenue de saisir la Cour Constitutionnelle.*

Une juridiction est dispensée de saisir la Cour Constitutionnelle lorsqu'elle estime que :
- une décision sur la question soulevée n'est pas nécessaire pour rendre son jugement ;
- la question de constitutionnalité est dénuée de tout fondement ;
- la Cour Constitutionnelle a déjà statué sur une question ayant le même objet. (...) ».

Il résulte de la disposition légale qui précède que la connaissance des questions de constitutionnalité des normes législatives appartient exclusivement à la Cour Constitutionnelle. Ce n'est que si une des exceptions prévues à l'article 6, alinéa 2, de la loi précitée, est donnée, qu'une juridiction peut se dispenser de poser une question de conformité à la Constitution, à savoir si elle estime a) qu'une décision sur la question soulevée n'est pas nécessaire pour rendre son jugement, b) que la question de constitutionnalité est dénuée de tout fondement, et c) que la Cour constitutionnelle a déjà statué sur une question ayant le même objet.

Force est de constater qu'en l'espèce, c'est la pertinence des questions préjudicielles soulevées qui est mise en doute par la partie étatique, cette dernière estimant en effet que lesdites questions seraient dénuées de tout fondement au sens de l'article 6 de la loi du 27 juillet 1997 précité.

A cet égard, et en ce qui concerne la première question préjudicielle soulevée par le demandeur, question ayant trait à une prétendue inconstitutionnalité des paragraphes 109 (1) et 228 AO, ainsi que de l'article 8 (1) a) de la loi du ... 1996, il convient en premier lieu de souligner que l'article 95bis de la Constitution prévoit en son point (1) que :

« *Le contentieux administratif est du ressort du tribunal administratif et de la Cour administrative. Ces juridictions connaissent du contentieux fiscal dans les cas et sous les conditions à déterminer par la loi* ».

Il se dégage de cette disposition que le tribunal administratif et la Cour administrative sont les juridictions de droit commun en matière de contentieux administratif, tandis qu'elles ont uniquement une compétence d'attribution relative à des contestations ayant trait à certains impôts. Dès lors, la compétence du tribunal administratif pour connaître du contentieux fiscal est limitée aux seuls cas qui lui sont expressément attribués par la loi.

La compétence des juridictions administratives en matière fiscale est réglée par l'article 8 (1) de la loi du ... 1996, qui attribue au tribunal administratif la compétence de connaître « *des contestations relatives :*

a) aux impôts directs de l'Etat, à l'exception des impôts dont l'établissement et la perception sont confiés à l'Administration de l'Enregistrement et de Domaines et à l'Administration des Douanes et Accises et

b) aux impôts et taxes communaux, à l'exception des taxes rémunératoires. »

Au vu de la disposition légale qui précède, la compétence du tribunal administratif se limite, d'une part, aux impôts directs de l'Etat, à l'exception des impôts perçus par l'administration de l'Enregistrement et des Domaines et par l'administration des Douanes et Accises et, d'autre part, aux impôts et taxes communaux, à l'exception des taxes rémunératoires.

Le paragraphe 228 AO prévoit quant à lui que « *Les décisions visées aux §§ …, 211, 212, 212a alinéa 1er, 214, 215, 215a et 235 peuvent être attaquées dans un délai de trois mois par voie de réclamation de réclamation devant le directeur de l'Administration des contributions directes ou son délégué. Il sera procédé conformément au § 229. La décision du directeur est susceptible d'un recours devant le tribunal administratif qui statuera au fond* ».

Au vu des dispositions légales qui précèdent, et dans la mesure où le bulletin d'appel en garantie émis sur base du paragraphe 118 AO est à assimiler, tel que relevé à juste titre par le délégué du gouvernement, à un bulletin fixant une cote d'impôt en ce qui concerne le régime des voies de recours[1], de sorte à pouvoir faire l'objet d'une réclamation devant le directeur, les juridictions administratives sont en principe compétentes pour traiter du contentieux de l'appel en garantie.

Le demandeur estime cependant que cette attribution de compétence serait contraire à l'article 84 de la Constitution aux termes duquel « *les contestations qui ont pour objet des droits civils sont exclusivement du ressort des tribunaux* », en arguant en substance que le contentieux de l'appel en garantie aurait pour objet la responsabilité civile des représentants d'une personne morale vis-à-vis de l'administration des Contributions directes, de sorte que le contentieux en question relèverait nécessairement de la compétence des juridictions ordinaires.

Il échet de prime abord de constater que l'article 84 de la Constitution n'instaure pas, du moins formellement, de répartition de compétence entre les tribunaux de l'ordre judiciaire et ceux de l'ordre administratif, mais se contente d'attribuer les contestations relatives aux droits civils aux « tribunaux », sans distinctions, ladite disposition s'insérant dans le chapitre VI « De la Justice », traitant tant des juridictions judiciaires que des juridictions administratives, l'attribution de compétence ainsi opérée trouvant son origine historique en la règle de séparation des autorités administratives - dont relevait à l'époque le comité du contentieux du Conseil d'Etat - et les autorités judiciaires - dont relèvent actuellement les juridictions administratives.

Il échet ensuite de rappeler que la notion de « *droits civils* », telle que figurant à l'article 84 de la Constitution, est à prendre au sens le plus large, de sorte à englober tous les droits, tous les intérêts, à l'exception de ceux qui, par une loi, ont été spécialement soustraits à la connaissance de la juridiction ordinaire[2].

En effet, la répartition des compétences entre les juridictions judiciaires et les juridictions administratives s'opère, non pas en fonction des sujets de droit - personnes privées ou autorités

---

[1] Trib. adm. 25 novembre 1998, n°10594 du rôle, Pas adm. 2016, V° Impôts, n°22.
[2] cf. trib. adm. 19 novembre 2007, n° 22612 du rôle, confirmé par Cour adm. 26 juin 2008, n° 23838C du rôle, Pas. adm. 2016, V° Compétence, n°59

administratives - mais en fonction de l'objet du droit qui engendre une contestation portée devant le juge[3].

Se pose dès lors la question de la qualification de la responsabilité des dirigeants d'entreprise telle qu'inscrite au paragraphe 109 AO (1) aux termes duquel : « *die Vertreter und die übrigen in den Paragraphen 103 bis 108 bezeichneten Personen haften insoweit persönlich neben dem Steuerpflichtigen, als durch schuldhafte Verletzung der ihnen in den Paragraphen 103 bis 108 auferlegten Steueransprüche verkürzt oder Erstattung oder Vergütungen zu unrecht gewährt worden sind* ».

Pour toiser cette question, il convient de se référer à la doctrine et à la jurisprudence luxembourgeoise et allemande, ledit paragraphe étant en effet, comme souligné à juste titre par le demandeur, un texte d'origine allemande lequel diffère fondamentalement de son prétendu équivalent français, à savoir l'article L267 (i) du Livre des procédures fiscales[4]. En effet, l'article L267 (i) du Livre des procédures fiscales attribue compétence au président du tribunal de grande instance pour le cas où un dirigeant de société se rend responsable de manœuvres frauduleuses ou d'inobservation grave et répétée des obligations fiscales ayant rendu impossible le recouvrement des impositions et des pénalités dues par la société, alors que le paragraphe 109 AO reste muet sur une telle attribution de compétence. L'article L.267 (i) prémentionné prévoie en outre que la question de la responsabilité du dirigeant en question doit, avant tout progrès en cause, être toisée par le président du tribunal de grande instance, alors que le paragraphe 109 AO ne prévoit quant à lui aucun contrôle judiciaire préalable et permet à l'administration des Contributions directes de retenir directement la responsabilité d'un dirigeant d'entreprise ayant manqué à une obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO et ayant commis une inexécution fautive. Dans la mesure où les dispositions légales en question diffèrent ainsi substantiellement l'une de l'autre, les conclusions de la doctrine et de la jurisprudence françaises retenant notamment une « *action patrimoniale à caractère civil* » ne sont pas pertinentes en l'espèce.

Il convient ensuite de souligner qu'à défaut de pouvoir exiger l'exécution personnelle de ses obligations fiscales par la personne morale, la loi fiscale s'attend à ce qu'elles soient exécutées par le représentant, lequel est non seulement solidairement responsable envers les tiers

---

[3] cf. trib. adm. 15 décembre 1997, n° 10282 du rôle, Pas. adm. 2016, V° Compétence, n° 31 et autres références y citées.

[4] Article L 267 (i) du Livre des procédures fiscales disposant :« *Lorsqu'un dirigeant d'une société, d'une personne morale ou de tout autre groupement, est responsable des manœuvres frauduleuses ou de l'inobservation grave et répétée des obligations fiscales qui ont rendu impossible le recouvrement des impositions et des pénalités dues par la société, la personne morale ou le groupement, ce dirigeant peut, s'il n'est pas déjà tenu au paiement des dettes sociales en application d'une autre disposition, être déclaré solidairement responsable du paiement de ces impositions et pénalités par le président du tribunal de grande instance. A cette fin, le comptable public compétent assigne le dirigeant devant le président du tribunal de grande instance du lieu du siège social. Cette disposition est applicable à toute personne exerçant en droit ou en fait, directement ou indirectement, la direction effective de la société, de la personne morale ou du groupement.*

Les voies de recours qui peuvent être exercées contre la décision du président du tribunal de grande instance ne font pas obstacle à ce que le comptable prenne à leur encontre des mesures conservatoires en vue de préserver le recouvrement de la créance du Trésor ».

de tous dommages et intérêts résultant d'infractions aux dispositions de la loi sur les sociétés commerciales ou des statuts sociaux, mais qui engage en outre sa responsabilité par ses fautes lourdes incompatibles avec l'exercice normal de ses fonctions[5]. La notion de responsabilité d'un dirigeant d'entreprise est dès lors une notion polysémique. Ainsi et selon le sens qui lui est donné par l'AO, le mot responsabilité marque l'obligation pour une personne de répondre et d'être garant de la dette d'autrui au moyen de sa fortune personnelle. Il s'agit donc ici de la responsabilité vis-à-vis d'un tiers particulier qui est le receveur chargé de recouvrer l'impôt. Le représentant engage sa responsabilité personnelle pour les insuffisances d'impôt qui lui sont imputables[6].

Si la responsabilité civile, voire pénale d'un dirigeant d'entreprise est ainsi engagée en cas d'infractions commises aux dispositions de la loi sur les sociétés commerciales ou des statuts sociaux, la responsabilité prévue au paragraphe 109 AO est spécifique en ce sens qu'elle résulte à la base d'un fait d'un tiers, à savoir la personne morale qui s'est rendue coupable d'un manquement à une de ses obligation fiscales, pour être transférée ensuite aux dirigeants de cette même personne morale, lesquels doivent garantir les dettes fiscales éventuelles de la personne morale par leur propre fortune. A cet égard, il convient de se référer notamment à la doctrine allemande d'après laquelle « *Haftung im Steuerecht bedeutet demnach immer das Einstehenmüssen mit eigenem Vermögen für fremde Schuld. Während im Privatrecht dagegen Haftung und Schuld häufig synonym verwendet werden* [7] ».

La responsabilité du dirigeant d'entreprise, telle que visée au paragraphe 109 AO, est dès lors directement liée à la dette d'impôt de la personne morale, cette circonstance étant encore illustrée par le fait que la responsabilité personnelle du représentant responsable du paiement des impôts sur salaires ayant commis une inexécution fautive de ses obligations fiscales, engagée sur base du paragraphe 109 AO, ne peut être engagée qu'aussi longtemps que la dette d'impôt n'est pas éteinte.[8]

Cette responsabilité spécifique, engagée suite à un fait d'autrui, à savoir la personne morale s'étant rendue coupable d'un manquement à ses obligations fiscales, se distingue ainsi de la responsabilité civile de droit commun d'un dirigeant d'entreprise, respectivement de la responsabilité civile vis-à-vis de la société en cas de fautes de gestion, ou encore celle vis-à-vis de la société et des tiers en cas de fautes résultant de la violation des dispositions de la loi sur les sociétés commerciales ou des statuts de la société en question. Ces deux régimes de responsabilité cohabitent et ne s'excluent pas mutuellement, cette conclusion se retrouvant d'ailleurs également en doctrine, selon laquelle « *Steuerliche und zivilrechtliche Haftungsvorschriften sind nebeneinander anwendbar. Ihre jeweiligen Tatbestände beeinflussen sich gegenseitig nicht, so dass sich der Fiskus grundsätzlich den jeweils weitgehenden Tatbestand aussuchen kann* »[9].

---

[5] A. Steichen. Précis de droit des sociétés, 2004 n°285 et les références y citées.
[6] Fabienne Rosen, Obligations et responsabilité des dirigeants de société en matière de contributions directes, Livre Jubilaire de l'IFA Luxembourg, Bruylant, point 7.17 page 206.
[7] Stefan Schäfer, Die steuerliche Haftung insbesondere der Haftungsvorschriften der Abgabenordnung, Projektarbeit, page 6.
[8] Voir en ce sens Cour adm. 6 janvier 2011, n°27126C du rôle, Pas. adm. 2016, V° Impôts, n° 391;
[9] Wolgang Jakob, Abgabenordnung, 4. Auflage, Verlag C.H. Beck, point 409, page 166.

Il convient par ailleurs de relever que suivre la thèse du demandeur aboutirait à soustraire l'intégralité du contentieux des impôts directs aux juridictions administratives, l'établissement d'un bulletin d'impôt reposant par définition toujours sur la reconnaissance de la responsabilité fiscale du contribuable concerné.

Dans la mesure où la responsabilité inscrite au paragraphe 109 AO est dès lors distingue de la responsabilité civile d'un dirigeant d'entreprise, la question préjudicielle relative à une éventuelle contrariété des paragraphes 109 et 228 AO et de l'article 8 (1) a) de la loi du ... 1996 à l'article 84 de la Constitution, manque partant manifestement de pertinence, de sorte qu'il n'y a pas lieu de saisir la Cour Constitutionnelle à cet égard.

En ce qui concerne la deuxième question préjudicielle telle que soulevée par le demandeur, relative à une prétendue rupture du principe d'égalité devant la loi dans la mesure où l'administration des Contributions directes disposerait d'une action *ut singuli* contre les dirigeants fautifs d'une société en faillite pour recouvrer une créance d'impôt, alors qu'une telle action *ut singuli* contre ces mêmes dirigeants serait interdite à l'ensemble des autres créanciers du failli en vertu du principe d'ordre public international de suspension des poursuites individuelles dès lors que le préjudice subi est un préjudice collectif, il y a d'abord lieu de constater qu'il est vrai qu'à compter du jugement déclaratif de faillite, le failli est, en vertu de l'article 444 du Code de commerce, dessaisi de plein droit de l'administration de tous ses biens, laquelle est confiée à un curateur qui, agissant comme mandataire judiciaire, exerce dans l'intérêt tant de la masse des créanciers que du failli, les pouvoirs déterminés par la loi. Il est encore vrai qu'au dessaisissement du failli correspond un dessaisissement corrélatif dans le chef des créanciers, qui ne peuvent en principe plus agir individuellement contre les débiteurs du failli ou contre des tiers débiteurs de la masse. Il appartient à ce moment au seul curateur d'agir pour assurer les droits communs des créanciers[10].

Il convient de prime abord de relever que les principes invoqués par le demandeur s'opposent aux poursuites individuelles à l'encontre à l'encontre d'un débiteur placé en procédure collective.

Or, en l'espèce, l'action de l'administration des Contributions directes ne vise pas la société ..., déclarée en faillite, mais l'un de ses administrateurs, ne bénéficiant pas de la suspension des poursuites individuelles.

Force est encore de souligner qu'en vertu de l'article 448 du Code de commerce, seul le curateur a le droit d'attaquer tout acte fait en fraude des droits de l'ensemble des créanciers, c'est-à-dire un acte ayant causé un préjudice collectif commun à l'ensemble des créanciers.

L'article 454 du Code de commerce dispose quant à lui : « *Toutes voies d'exécution, pour parvenir au paiement des créances privilégiées sur le mobilier dépendant de la faillite, seront suspendues jusqu'à la clôture du procès-verbal de vérification des créances, sans préjudice de*

---

[10] Voir en ce sens Cour d'appel, 25 février 2015, n°37549 du rôle, Journal des tribunaux Luxembourg, 2015 page 87

toute mesure conservatoire et du droit qui serait acquis au propriétaire des lieux loués d'en reprendre possession (…) ».

Si lesdites dispositions légales entraînent certes dans certains cas un gel des poursuites individuelles à l'encontre du failli, voire même à l'encontre d'un tiers si celui-ci a causé un préjudice collectif à l'ensemble des créanciers du failli, le tribunal ne saurait cependant suivre les conclusions du demandeur selon lesquelles, seul le curateur pourrait intenter une action à son encontre, alors que le fait, comme en l'espèce, de ne pas continuer les retenues d'impôt à l'administration des Contributions directes ne saurait engendrer un tel préjudice collectif.

A cet égard, il convient de se référer notamment à la Cour de cassation belge, laquelle a retenu que « *Sont communs à l'ensemble des créanciers les droits résultant de dommages causés par la faute de toute personne, qui a eu pour effet d'aggraver le passif de la faillite ou de diminuer l'actif, en raison du dommage ainsi causé à la masse des biens et des droits qui forment le gage commun des créanciers, cette faute est la cause d'un préjudice collectif pour ceux-ci et lèse des droits qui sont, par nature communs* »[11].

Force est dès lors de retenir que pour qu'il y ait dommage collectif, il faut que le patrimoine du failli ait été affecté, de façon à ce qu'un dommage ait été causé à la masse des biens et des droits formant le gage commun des créanciers.

Si c'est dès lors à juste titre que le demandeur fait plaider que toute faute, même d'un tiers, qui a pour effet de diminuer l'actif, soit d'aggraver le passif du débiteur placé en procédure collective, est un préjudice collectif dont la réparation doit être réclamée par le seul curateur, il échet cependant de souligner qu'une telle atteinte au patrimoine du failli, en l'occurrence la société ..., n'est pas donnée en l'espèce. En effet, les retenues sur salaire font partie intégrante du salaire brut des employés d'une société et figurent dès lors comme tel au passif de ladite société. Si une société retient, comme en l'espèce, lesdites retenues d'impôt sans pour autant les continuer au Trésor public, elle gonfle illégalement l'actif de la société et commet ainsi une infraction à la législation fiscale. Ledit actif est dès lors fictif en ce sens que lesdites retenues d'impôt, lesquelles ont été opérées mais non continuées au fisc, ont été détournées et ne peuvent dès lors être considérées comme faisant légalement partie de l'actif de cette société. Une telle infraction à la législation fiscale, ayant permis de gonfler illégalement l'actif d'une société, ne saurait avoir comme conséquence de porter préjudice à la masse des créanciers de la société en faillite étant donné qu'*in fine*, le patrimoine réel de la société ne s'en trouve pas affecté.

Cette infraction fiscale a cependant entraîné un préjudice spécifique à l'administration des Contributions directes, laquelle n'a pas touché les sommes illégalement retenues, de sorte à avoir nécessairement subi un préjudice individuel. C'est dès lors à tort que le demandeur affirme que seul le curateur pourrait agir à son encontre, étant rappelé que celui-ci exerce les actions qui ont trait au gage commun des créanciers, constitué par le patrimoine du failli, c'est-à-dire qui tendent à la reconstitution de ce patrimoine de la société en faillite et non pas des actions qui tendent à préserver un actif illégalement gonflé.

---

[11] Cour de Cass. Belge, 2 mars 1995, arrêt UNAC, Pas. b. 1995, I, p.257

Le préjudice individuel subi par l'administration des Contributions directes du fait du non versement des retenues d'impôt est partant étranger aux autres créanciers de la masse, dont les intérêts ne se trouvent pas affectés suite à ces agissements fautifs de la société, voire de ses représentants.

Il échet encore de relever que l'arrêt de la Cour d'appel sur lequel se base le demandeur pour affirmer que seul le curateur aurait le droit d'agir à son encontre a trait à une action paulienne, c'est-à-dire à une voie de droit permettant à un créancier d'attaquer un acte fait par son débiteur lorsque ce dernier a agi en fraude de ses droits. Une telle action est utilisée notamment pour permettre au créancier de faire réintégrer dans le patrimoine de son débiteur un ou des biens que celui-ci avait aliéné à un tiers, généralement complice, dans le but d'empêcher le créancier de faire saisir ce ou ces biens. Cette action ne vise dès lors pas, comme en l'espèce, un garant d'une dette spécifique d'une société, mais un tiers ayant contribué, volontairement ou non, à diminuer de façon illégale, le patrimoine de la société en question.

Or, en l'espèce l'administration des Contributions directes n'a pas introduit une telle action paulienne, mais a fait usage de son droit lui conféré par la loi d'émettre un bulletin d'appel en garantie contre le demandeur en sa qualité d'administrateur de la société ... et partant de garant au sens du paragraphe 109 AO des dettes fiscales de celle-ci.

Dans ce contexte, il convient encore de se référer à la jurisprudence allemande, d'après laquelle « *§ 93 InsO soll sicherstellen, dass die allen Gesellschaftsgläubigern gleichermaßen eröffnete gesellschaftsrechtliche Haftung der Gesellschafter auch im Insolvenzverfahren der Gesamtheit der Gläubiger zugutekommt. Im Interesse der gleichmäßigen Befriedigung aller Gläubiger schließen diese insolvenzrechtlichen Vorschriften aus, dass sich einzelne Gläubiger durch einen schnelleren Zugriff Sondervorteile verschaffen. Der Anspruch des Fiskus nach §§ 69, 34 AO beruht dagegen auf einem eigenständigen, von § 161 Abs. 2 i.V.m. § 128 HGB unabhängigen abgabenrechtlichen Haftungstatbestand, der besondere, den handelsrechtlichen Normen fremde Merkmale --vorsätzliche oder grob fahrlässige Verletzung steuerrechtlicher Pflichten-- enthält und auch inhaltlich abweichend ausgestaltet ist*[12] ».

C'est dès lors à tort que le demandeur affirme qu'en vertu du principe de la suspension des poursuites individuelles, aucun bulletin d'appel en garantie n'aurait pu être émis à son encontre.

Il échet ensuite de souligner que le principe d'égalité de traitement tel que visé à l'article 10bis de la Constitution est compris comme interdisant le traitement de manière différente de situations similaires, à moins que la différenciation soit objectivement justifiée. Il appartient par conséquent aux pouvoirs publics de traiter de la même façon tous ceux qui se trouvent dans la même situation de fait et de droit. Par ailleurs, lesdits pouvoirs publics peuvent, sans violer le principe de l'égalité, soumettre certaines catégories de personnes à des régimes légaux différents,

---

[12] BUNDESFINANZHOF Beschluss vom 15.11.2012, VII B 105/12, disponible sur http://www.bundesfinanzhof.de/entscheidungen/entscheidungen-online

à condition que les différences instituées procèdent de disparités objectives, qu'elles soient rationnellement justifiées, adéquates et proportionnées à leur but[13].

Or, au vu de l'ensemble des considérations qui précèdent, l'administration des Contributions directes se trouve dans une situation juridique différente de celle des créanciers de la masse, et ce tant du point de vue du préjudice subi, que du point de vue de sa qualité de créancière des représentants de la société, de sorte que le fait qu'elle dispose d'une action *ut singuli* à l'égard de ces mêmes représentants de la société ..., en émettant un bulletin d'appel en garantie à leur égard et ce en leur qualité de garant des dettes fiscales de celle-ci, ne saurait laisser conclure à une violation de l'article 10bis de la Constitution.

Au vu des considérations qui précèdent, il n'y a également pas lieu de saisir la Cour Constitutionnelle de la deuxième question préjudicielle formulée par le demandeur, cette question étant, tout comme la première, dépourvue de tout fondement.

Ensuite et en ce qui concerne la légalité externe de la décision directoriale déférée, il échet de souligner que si en l'espèce le demandeur soutient, comme relevé ci-avant, que le directeur n'aurait utilisé qu'une formulation stéréotypée afin d'engager sa responsabilité personnelle et qu'il n'aurait par ailleurs fait que renvoyer aux dispositions légales applicables, respectivement les aurait paraphrasé, le tribunal, pour sa part, constate que la décision sur réclamation litigieuse, telle que citée *in extenso* ci-avant, mentionne de manière circonstanciée les éléments de fait et de droit justifiant aux yeux du directeur que Monsieur ... soit déclaré codébiteur solidaire de la dette fiscale de la société ... - la question du bien-fondé de ces motifs relevant de l'examen au fond du recours - le directeur ayant en substance retenu qu'il se dégageait d'une publication au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg que Monsieur ... a été nommé administrateur de la société ... et qu'en cette qualité, il aurait commis une faute en omettant sciemment de verser l'impôt dû par la société ... sur les traitements et salaires de son personnel pour l'année 2014 et en empêchant de ce fait la perception de l'impôt légalement dû. Le directeur a encore mis en exergue que le demandeur ne saurait s'exonérer en invoquant une prétendue faute d'un tiers, lequel n'entrerait en ligne de compte qu'au stade du recours entre les coresponsables, tout en précisant que l'administrateur responsable sur le fondement du paragraphe 109 AO ne pourrait s'opposer à une poursuite au motif qu'elle n'aurait pas été engagée contre l'autre.

Le tribunal relève par ailleurs que les motifs ayant présidé à l'appel en garantie du demandeur sont encore précisés dans le bulletin d'appel en garantie même, lequel précise également que le demandeur aurait été nommé administrateur de la société ..., tel que ceci résulterait d'une publication au Mémorial C numéro … du …. Le bulletin précise encore qu'aux termes du paragraphe 103 AO, le demandeur était en sa qualité d'administrateur personnellement tenu de l'accomplissement de toutes les obligations fiscales incombant à la société, dont notamment le paiement des impôts dus par la société à l'aide des fonds administrés. Par ailleurs, conformément au paragraphe 136 AO, il aurait incombé au demandeur de prélever sur les fonds administrés les fonds nécessaires pour acquitter les impôts dus. Comme le demandeur aurait

[13] Trib. adm. 6 décembre 2000, n° 10019 du rôle, Pas. adm. 2016, V° Lois et règlements, n° 4 et autres références y citées.

omis pendant l'année 2014 de retenir, déclarer et verser la retenue d'impôt, des retenues d'impôts d'un montant de …,- euros, y inclus les intérêts, seraient restées en souffrance ; le bulletin d'appel en garantie précisant d'ailleurs encore qu'en leur qualité de codébiteurs solidaires, un appel en garantie aurait également été adressé à Monsieur ..., Monsieur … et à Madame …. Le tribunal souligne à cet égard que ces motifs, figurant dans le bulletin d'appel en garantie, participent à la motivation de la décision du directeur du 12 mars 2015, dans la mesure où ce dernier, à travers sa décision, a expressément confirmé le bulletin d'appel en garantie.

Le moyen du demandeur, basé sur un défaut de motivation de la décision directoriale du 12 mars 2015 déférée, respectivement une motivation insuffisante pour être stéréotypée, est dès lors à rejeter.

Ensuite et en ce qui concerne la légalité interne de la décision déférée, il convient de rappeler qu'en vertu des dispositions de l'article 136 (4) LIR l'employeur est tenu de retenir et de verser l'impôt qui est dû sur les salaires et traitements de son personnel. Dans le cas d'une société, cette obligation incombant aux employeurs est transmise aux représentants de celle-ci, conformément au paragraphe 103 AO, qui dispose que « *die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen und solcher Personen, die geschäftsunfähig oder in der Geschäftsfähigkeit beschränkt sind, haben alle Pflichten zu erfüllen, die denen Personen, die sie vertreten, obliegen ; insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln die sie verwalten, entrichtet werden. Für Zwangsgeldstrafen und Sicherungsgelder die gegen sie erkannt, und für Kosten von Zwangsmitteln die gegen sie festgesetzt werden, haften neben ihnen die von ihnen vertretenen Personen* ».

Dès lors, le représentant d'une société anonyme est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société et notamment de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable directement, respectivement ceux dont elle est redevable pour compte d'autrui.

Dans la mesure où le demandeur a été nommé à partir du 28 octobre 2013 à la fonction d'administrateur et de président du conseil d'administration de la société ..., il doit être considéré comme ayant été à partir de cette date officiellement en charge de l'administration de la société, et, conformément à l'article 53 de la loi du 10 août 1915, comme ayant été à partir de ce même moment un des représentants légaux de ladite société à l'égard des tiers, la société ... ayant été représentée à l'égard des tiers par son conseil d'administration.

Il n'en demeure cependant pas moins, comme retenu à juste titre par le demandeur, que le dirigeant d'une société ne peut être tenu personnellement responsable du non-paiement de ces impôts que dans les conditions plus particulièrement prévues au paragraphe 109 AO qui dispose, comme retenu ci-avant, dans son alinéa (1) que : « *die Vertreter und die übrigen in den Paragraphen 103 bis 108 bezeichneten Personen haften insoweit persönlich neben dem Steuerpflichtigen, als durch schuldhafte Verletzung der ihnen in den Paragraphen 103 bis 108 auferlegten Steueransprüche verkürzt oder Erstattung oder Vergütungen zu unrecht gewährt worden sind* ».

Il se dégage de ces dispositions légales que le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO précité n'est pas suffisant pour engager la

responsabilité personnelle des dirigeants d'une société en application du paragraphe 109 (1) AO et pour voir émettre à leur encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant en effet posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive (« *schuldhafte Verletzung* ») des obligations du représentant de la société envers le fisc.

Le paragraphe 7, alinéa (3) StAnpG, disposant par ailleurs que « *Jeder Gesamtschuldner schuldet die ganze Leistung. Dem Finanzamt steht es frei an welchen Gesamtschuldner es sich halten will. Es kann die geschuldete Leistung von jedem Gesamtschuldner ganz oder zu einem Teil fordern* », le pouvoir du bureau d'imposition d'engager une poursuite contre un tiers responsable, et, plus particulièrement, contre le représentant d'une société, ne relève pas d'une compétence liée, mais constitue un pouvoir d'appréciation dans son chef et ce à un double titre, d'abord en ce qui concerne l'appréciation du degré fautif du comportement de la personne visée, et, ensuite, en ce qui concerne le choix du ou des codébiteurs contre lesquels l'émission d'un bulletin d'appel en garantie est décidée, chaque fois compte tenu des circonstances particulières de l'espèce.

En cas de pluralité de responsables, la possibilité de poursuivre simultanément tous les responsables résulte implicitement du paragraphe 7 StAnpG qui dispose que ceux qui sont poursuivis en qualité de responsables sont tenus solidairement. Le bureau d'imposition n'est par contre pas obligé de poursuivre tous les co-responsables et peut limiter son recours contre un ou plusieurs d'entre eux. En toute hypothèse, il appartient au bureau d'imposition de relever les circonstances particulières qui ont déterminé son choix[14].

Conformément au paragraphe 2 StAnpG disposant dans son alinéa (1) que « *Entscheidungen, die die Behörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen) müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. (2) Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmässigkeit zu treffen* », l'administration investie d'un pouvoir d'appréciation doit procéder selon des considérations d'équité et d'opportunité et partant se livrer à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles, en raison et en équité, de fonder sa décision.

En l'espèce, le demandeur entend s'exonérer de toute responsabilité éventuelle en excipant du fait qu'il n'aurait été qu'un simple administrateur de la société, tandis que Monsieur ... en aurait été l'administrateur-délégué, chargé, à l'exclusion de toute autre personne, de veiller au respect des obligations dont la violation lui est actuellement personnellement reprochée.

Il convient de prime abord de relever que les pouvoirs et devoirs attribués expressément par la loi au conseil d'administration ne peuvent faire l'objet d'aucune délégation[15], seuls les actes « *qui en raison tant de leur peu d'importance que de la nécessité d'une prompte solution*

---

[14] Trib. adm. 14 juin 2010 n° 26277, confirmé par arrêt du 6 janvier 2011, n° 27126C, Pas. adm. 2016, V° Impôts, n° 388.
[15] O. Ralet, Responsabilités des dirigeants de sociétés, Larcier, 1996, p.59.

ne justifient pas l'intervention du conseil d'administration lui-même[16] » pouvant faire l'objet d'une telle délégation.

Il convient encore de souligner qu'en tout état de cause, les membres du conseil d'administration n'échappent pas à leurs responsabilités parce qu'ils délèguent en tout ou en partie, celles-ci à d'autres ; ils doivent au contraire assumer une surveillance constante de ceux à qui ils donnent pareille délégation[17], puisque nonobstant l'existence dans une société d'un délégué à la gestion journalière, « *les administrateurs devraient aussi répondre d'un défaut de surveillance du délégué à la gestion journalière* »[18], principe que la Cour administrative vient d'ailleurs tout récemment de confirmer[19].

En l'espèce, force est au tribunal de constater que le demandeur a été nommé par l'assemblée générale du … administrateur et président du conseil d'administration de la société ... avec ainsi le pouvoir, conformément à l'article 6.4 des statuts de ladite société, d'engager cette dernière conjointement avec un autre administrateur.

Une première conclusion s'impose dès lors, à savoir que la délégation conférée à un tiers n'était en tout état de cause pas de nature à exonérer les administrateurs de leur responsabilité personnelle relative au respect des obligations légales et statutaires, de sorte que leur responsabilité solidaire est engagée conformément à l'article 59, alinéa 2, de la loi du 10 août 1915. Si le demandeur affirme certes que sa mission aurait principalement consisté à dicter les grandes lignes de la politique à suivre par la société ..., il ne ressort cependant d'aucun élément soumis à l'appréciation du tribunal que la responsabilité du demandeur dans l'administration de la société aurait été limitée à des domaines spécifiques ayant eu comme conséquence que le paiement des impôts sur les traitements et salaires dépassait son champ de compétence pour relever du seul champ de compétence du délégué à la gestion journalière, et ce d'autant plus que Monsieur ... était non seulement administrateur de la société ..., mais également président du conseil d'administration et en quelque sorte une figure de proue de ladite société.

Par ailleurs, il est admis que les administrateurs sont nommés parce que l'on attend d'eux la compétence nécessaire pour l'accomplissement de leurs fonctions, de sorte qu'actifs et non-actifs répondent de leurs actes de la même façon. Ni une éventuelle incompétence technique, ni le motif philanthropique pour lequel il aurait accepté sa mission, ni d'éventuelles absences au sein du conseil ne pourraient limiter la responsabilité d'un administrateur[20], le fait de ne pas exercer ses fonctions dans la société étant en soi une faute de gestion[21]. En effet, la faute n'implique pas de la part de l'administrateur un agissement actif. La responsabilité de

---

[16] Cass. b., 17 septembre 1968, Pas.b., 1969, p.61
[17] Mons, 20 mai 1985, R.P.S., 1985, p.290.
[18] J. Van Ryn et P. Van Ommeslaghe, Examen de la jurisprudence - les sociétés commerciales, R.C.J.B., 1973, p.532.
[19] Cour adm. 18 octobre 2016, n°37845C et 37846C du rôle
[20] D. Matray, Observations sur la responsabilité dans la constitution et la gestion des sociétés, notes n° 211, 212 et 213, dans : Chroniques de droit à l'usage du Palais, Tome VII, Le droit des sociétés, 1989.
[21] Ibidem, note n° 214.

l'administrateur peut être engagée par son attitude passive, sa négligence, son incurie[22] ; aussi, le comportement du demandeur, consistant en une légèreté ou une insouciance impardonnable doit être considéré comme faute grave, à savoir une faute qu'un dirigeant raisonnablement diligent et prudent n'aurait pas commise et qui heurte les normes essentielles de la vie en société, ou du moins les normes importantes[23].

Il échet encore de relever que les obligations légales d'un représentant légal d'une société telles que visées au paragraphe 103 AO relèvent du droit public et ne sauraient dès lors être tenues en échec par des restrictions - parfaitement valables dans les rapports internes - découlant de l'acte de société ou de délibérations internes, ni même par des dispositions du droit privé.

Il y a dès lors lieu de conclure que Monsieur ... était responsable, ensemble avec l'administrateur-délégué, Monsieur ..., de la retenue des impôts sur salaires et traitements. En effet, un administrateur, en tant que représentant d'une société, agissant en lieu et place de celle-ci, doit veiller à l'exécution des obligations fiscales de celui qu'il représente. Une de ces obligations consiste ainsi pour le représentant légal d'une société à opérer, déclarer et verser les retenues d'impôt et, de manière générale, à payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable.

Il convient dès lors de retenir que le représentant qui a accepté sa fonction ne peut pas se contenter de contester son pouvoir. En effet, en n'exécutant pas les obligations légales de la société, il manque à son premier devoir, celui d'administrer[24].

Sur base des principes développés ci-avant, le fait que le demandeur, durant le laps de temps où il a exercé la fonction d'administrateur et de président du conseil d'administration de la société ..., a omis de retenir et de continuer à l'administration des Contributions directes les sommes dues à titre de retenues sur salaires et traitements, est à qualifier de comportement fautif : en effet, dès lors que le débiteur du revenu a opéré la retenue sans la continuer au fisc et a de ce fait nécessairement détourné les sommes retenues à d'autres fins, son comportement est en règle générale à considérer comme fautif puisque celui qui opère des retenues ne peut ignorer que la loi qui l'oblige à effectuer les retenues l'oblige également de transférer ces fonds au receveur[25].

En ce qui concerne l'omission non contestée du demandeur de surveiller la gestion journalière détaillée de la société ..., force est de constater que Monsieur ... n'avance dans le cadre du présent recours aucune explication susceptible d'expliquer son comportement, si ce n'est d'affirmer de façon générale et non autrement circonstanciée que son devoir en tant qu'administrateur et président du conseil d'administration de la société ... aurait principalement

---

[22] P.Thielen et J. Delvaux, La responsabilité civile des administrateurs de sociétés anonymes en droit luxembourgeois - situation actuelle et tendance future, Bulletin Droit et banque, 4/1948, p.6, et N. Schaeffer, Réflexions sur la responsabilité des administrateurs et dirigeants de sociétés commerciales de capitaux, Bulletin de la Conférence St Yves, n° 77, novembre 1990, p.18
[23] D. Matray, op.cit, notes n° 67, 68, 69 et 70.
[24] F. Rosen, op. cit., p. 199.
[25] Trib. adm. 22 mai 2013, n° 31503 du rôle, Pas. adm. 2016, V° Impôts, n°406.

consisté dans la fixation des grandes lignes directrices en ce qui concerne la politique à suivre par la société ....

Or, la responsabilité de l'administrateur pouvant, comme développé ci-avant, être engagée par son attitude passive, sa négligence, son incurie[26] , force est de retenir que le comportement du demandeur, lequel est en aveu de ne pas avoir exercé son devoir de surveillance, en arguant en substance que ceci n'aurait pas fait partie de ses missions, consiste en une légèreté ou une insouciance impardonnable et doit être considéré comme faute grave, à savoir une faute qu'un dirigeant raisonnablement diligent et prudent n'aurait pas commise et qui heurte les normes essentielles de la vie en société, ou du moins les normes importantes[27].

Dès lors, le fait de ne pas avoir surveillé la gestion déléguée à Monsieur ... est de nature à engager la responsabilité des administrateurs de la société ..., dont celle de Monsieur …, solidairement co-responsable.

Si, comme retenu ci-avant, d'après les termes mêmes du paragraphe 109 AO, il ne suffit pas d'un simple manquement pour engager la responsabilité du représentant, alors que ce manquement doit être fautif, le comportement de Monsieur ... en sa qualité d'administrateur et de président du conseil d'administration de la société ..., relevant de la faute caractérisée, respectivement de la faute grave, doit être considéré comme fautif au sens du paragraphe 109 AO, la négligence flagrante et inexcusable affichée par le demandeur tant en ce qui concerne le respect des obligations légales et statutaires des administrateurs qu'en ce qui concerne son devoir de surveillance de l'administrateur-délégué constituant en effet une « *schuldhafte Verletzung* ».

Il est encore constant en cause que le montant réclamé par le bulletin d'appel en garantie n'a pas été réglé par le contribuable la société ... ; dans ce contexte, le recours contre le tiers responsable n'exige ni que le débiteur de l'impôt soit insolvable, ni que le recouvrement forcé contre le débiteur de l'impôt ait été infructueux[28], le défaut de l'administration des Contributions directes de procéder au recouvrement forcé de la créance fiscale auprès du contribuable n'exonérant en tout état de cause pas le tiers responsable[29].

Si le tribunal vient de retenir dans le chef de Monsieur ... un comportement fautif et de constater l'existence d'un dommage consistant en une insuffisance d'impôt (« *Verkürzung der auferlegten Steueransprüche* ») - résultant du défaut de paiement de l'impôt fixé à l'échéance - il y a encore lieu de retenir que ce dommage se trouve dans un lien de causalité direct avec les agissements fautifs de Monsieur .... En effet, il ne saurait être conclu à l'absence d'un lien de causalité que si le dommage était survenu alors même que le représentant aurait eu un comportement conforme aux lois ou à ses obligations[30]. Or, en l'espèce, il convient de rappeler que la responsabilité personnelle du demandeur a été mise en cause pour ne pas avoir accompli et/ou veillé - notamment en surveillant l'administrateur-délégué - à l'accomplissement des

[26] P.Thielen et J. Delvaux, op. cit., p.18
[27] D. Matray, op.cit, notes n° 67, 68, 69 et 70.
[28] F. Rosen, op. cit., p.212.
[29] Becker, Riewald, Koch, Reichsabgabenordnung, Kommentar, Band I, 1963, p.335.
[30] F. Rosen, op.cit., p. 212.

obligations incombant au contribuable ..., ainsi que pour son manque de diligence ou de soin apporté à l'exécution des obligations fiscales de la société représentée. Or, si le demandeur, comme développé ci-avant, avait respecté ses obligations, en les accomplissant personnellement et solidairement en sa qualité d'administrateur, la non-perception des impôts redûs aurait été évitée, de sorte que la violation des obligations incombant à Monsieur ... a engendré le résultat dommageable.

Il s'ensuit qu'il y a lieu d'admettre, à l'instar de ce qui a été retenu par le directeur, que Monsieur ..., en sa qualité d'administrateur, a activement contribué par sa négligence coupable à ne pas avoir procédé aux retenues d'impôts et à ne pas les avoir continuées.

Ensuite, et en ce qui concerne les contestations du demandeur quant au *quantum* de la créance d'impôt réclamée, et à une prétendue violation de ses droits de la défense, il convient de rappeler, comme retenu ci-avant que la mise en œuvre de la garantie d'un représentant d'une société nécessite l'existence d'un dommage pour l'Etat consistant dans l'insuffisance de l'impôt effectivement perçu par rapport à celui légalement dû conformément aux bulletins d'impôt émis à l'égard du débiteur principal, à travers soit des défauts de paiements de cotes d'impôts dues ou des diminutions indues des cotes d'impôts fixées, soit par le biais de l'obtention de restitutions ou de crédits d'impôts indus (« … *Steueransprüche verkürzt oder Erstattung oder Vergütung zu Unrecht gewährt worden sind* … »).

Ce sont partant les bulletins ayant fixé des cotes d'impôt qui constituent, à côté des paiements accomplis ou non par le débiteur principal, le facteur à la base du montant d'impôts pouvant donner lieu à un appel en garantie à l'égard d'un représentant du débiteur principal. Les bases d'imposition telles que retenues dans les bulletins d'impôt en tant que fondement des cotes d'impôt ne sauraient partant plus être remises en cause par le garant que pour autant qu'il est encore en mesure, conformément au paragraphe 119 AO, de contester, au-delà des conditions de son appel en garantie, également la soumission du débiteur principal à l'impôt ou la cote d'impôt fixée à son égard[31].

La portée du recours introduit par une personne appelée en garantie d'impôts redus par un autre débiteur principal et partant l'étendue des moyens qu'il peut soulever contre le bulletin d'appel en garantie émis à son égard se trouvent régies par le paragraphe 119 AO qui dispose comme suit :

« *(1) Wer neben dem Steuerpflichtigen oder an dessen Stelle persönlich auf Zahlung einer Steuer in Anspruch genommen wird (§ 97 Absatz 2), kann gegen seine Heranziehung die Rechtsmittel geltend machen, die dem Steuerpflichtigen zustehen. Die Frist zur Einlegung des Rechtsmittels beginnt mit Ablauf des Tags, an dem Ihm der Beschluss über seine Heranziehung zugestellt oder, wenn keine Zustellung vorgeschrieben ist, bekannt gemacht worden ist.*

(2) Ist die Steuerschuld dem Steuerpflichtigen gegenüber unanfechtbar festgestellt, so hat dies gegen sich gelten zu lassen, wer als Rechtsnachfolger des Steuerpflichtigen haftet oder wer in der Lage gewesen wäre, den gegen den Steuerpflichtigen erlassenen Bescheid als dessen Vertreter, Bevollmächtigter oder kraft eigenen Rechts anzufechten ».

[31] Cour adm. 10 mai 2016, n°37313C du rôle, disponible sur www.ja.etat.lu

Cette disposition pose le principe que le tiers appelé en garantie peut introduire les mêmes voies de recours et faire valoir les mêmes moyens contre le bulletin d'appel en garantie que ceux dont dispose le débiteur principal de l'impôt.

Cette faculté de faire valoir les mêmes moyens contre le bulletin d'appel en garantie que ceux à disposition du débiteur principal de l'impôt implique que la personne appelée en garantie est en droit de soulever tant des moyens dirigés contre la décision de l'appeler en garantie, en ce que les conditions afférentes ne se trouveraient pas réunies dans son chef, que des moyens tendant à contester la soumission du débiteur principal à l'impôt ou la cote d'impôt fixée à son égard. Le paragraphe 119 AO est sous cet aspect une application de l'assimilation de la personne appelée en garantie au débiteur même de l'impôt posée par le paragraphe 97 (2) AO[32].

Il n'est dérogé à cette étendue des voies de recours à disposition de la personne appelée en garantie que dans les hypothèses prévues par le paragraphe 119 (2) AO, dont notamment celle où la personne appelée en garantie était représentant du débiteur principal en temps utile, de manière à avoir été en mesure d'introduire en cette qualité une voie de recours contre le bulletin d'impôt émis à l'égard du débiteur principal, mais que l'absence de recours a emporté l'autorité de chose décidée dans le chef dudit bulletin. Si un représentant d'une société omet d'introduire une telle voie de recours, il ne saurait conclure par après à une violation de ses droits de la défense.

En l'espèce, la situation est particulière en ce sens que les impôts en souffrance n'ont pas été fixés par voie d'assiette à travers des bulletins d'impôt formels, mais qu'il s'agit de retenues d'impôt sur traitements et salaires que l'employeur est tenu de par la loi de retenir lors de chaque allocation des rémunérations au personnel et de verser au trésor public sans l'accomplissement d'une procédure préalable par l'administration compétente, de sorte que les développements du demandeur selon lesquels il ne se serait pas vu notifier le bulletin d'impôt sur lequel est fondé le bulletin d'appel en garantie laissent d'être fondés.

Il échet de relever que les retenues d'impôt à opérer au titre de l'impôt sur le revenu ne rentrent pas dans le champ d'application du paragraphe 210b AO disposant « *Für die Steueren vom Einkommen, vom Ertrag, vom Vermögen und vom Umstaz wird der Steuerbescheid schriftlich erteilt* », étant donné qu'elles ne font pas l'objet d'une procédure d'imposition préalable mais directement d'un prélèvement et d'un paiement au Trésor public par le débiteur du revenu soumis à retenue, l'administration compétente pouvant se limiter à recevoir les déclarations et les paiements sous réserve d'un contrôle ultérieur selon les prévisions de la LIR et de ses règlements d'exécution. Or, il convient de souligner que le fait pour l'administration d'accepter le paiement d'un montant déterminé du chef de retenue d'impôts sur revenus de capitaux prélevée sur les revenus distribués et la déclaration afférente de la part du débiteur de revenus de capitaux doit être considéré comme constitutif d'un bulletin d'impôt non écrit pris à l'égard du débiteur des revenus de capitaux lui imposant l'obligation de prélever des revenus

---

[32] Tipke-Kruse, *RAO*, édit. 1961, *ad* § 119, n°s 2-3 ; Hübschmann-Hepp-Spitaler, *Kommentar zur RAO*, ad § 119, Anm. 2a

distribués le montant retenu et de verser ce dernier au Trésor[33]. Ce même principe doit s'appliquer pour toutes les autres retenues à la source en matière d'impôt sur le revenu et plus particulièrement en matière de retenues d'impôt sur les traitements et salaires[34].

Il s'ensuit que lors de chaque déclaration et paiement de retenues d'impôt sur traitements et salaires de la société ..., le bureau d'imposition compétent était censé avoir émis un bulletin d'impôt non écrit ayant fixé le montant des retenues déclarées.

Il échet encore de souligner que conformément au paragraphe 228 AO, les bulletins non formels visés au paragraphe 212 AO figurent parmi les décisions qui peuvent être attaquées dans un délai de trois mois par voie de réclamation devant le directeur ou son délégué, la décision directoriale étant susceptible d'un recours en réformation devant le tribunal administratif.

Il résulte de la jurisprudence de la Cour administrative[35] que le délai de recours de trois mois prévu au paragraphe 228 AO commence à courir en toute hypothèse à partir de la date supposée d'émission d'un bulletin de retenues d'impôts qui correspond, en principe, à la date de la réception de la déclaration des retenues opérées par le débiteur des revenus et du paiement afférent de sa part. Dans l'hypothèse néanmoins où, comme en l'espèce, les paiements n'ont pas été effectués en temps utile, la date d'émission d'un tel bulletin doit correspondre à la date de réception de la déclaration des retenues qui doit être considérée comme ayant chiffré pour la première fois la créance d'impôt du trésor public.

A cet égard, il convient de constater qu'au vu de la démission de Monsieur ... de ses fonctions d'administrateur et de président du conseil d'administration en date du 20 octobre 2014, tous les bulletins non formels découlant de déclarations de retenues d'impôts sur traitements et salaires soumises au bureau RTS compétent par la société ... jusqu'à 20 juillet 2014 avaient acquis autorité de chose décidée. Dans la mesure où le demandeur revêtait à partir du 28 octobre 2013 et jusqu'au 20 octobre 2014 le mandat d'administrateur qui l'a mis en mesure d'exercer les voies de recours légalement prévues contre lesdits bulletins - de sorte qu'il est actuellement malvenu d'alléguer une violation de ses droits de la défense - mais qu'il résulte du dossier fiscal et plus précisément d'une attestation du préposé du bureau d'imposition du 8 mai 2015 qu'aucune voie de recours n'a été introduite en fait, le paragraphe 119 (2) AO l'empêche de pouvoir valablement critiquer la validité de ces bulletins non écrits émis avant le 20 juillet 2014, de manière que le caractère définitif de ces bulletins emporte la conséquence que l'Etat peut légalement se prévaloir des montants renseignés dans les déclarations à la base de ces bulletins, mais non encore réglés par la société ... comme constituant son préjudice justifiant l'appel en garantie de l'intimé.

Par contre, à l'égard de tous les bulletins non formels de retenues d'impôt sur traitements et salaires qui ont été émis après la date du 20 juillet 2014, le paragraphe 119 (2) AO ne saurait être valablement opposé par l'Etat au demandeur, vu qu'il n'avait pas, durant tout le délai de

[33] Tipke-Kruse : *Reichsabgabenordnung*, 1ère éd. 1961, ad § 212 A 2 ; Jean Olinger : *La procédure contentieuse en matière d'impôts directs*, Etudes Fiscales nos 81/82/83/84/85, n° 117, p. 73
[34] Cour adm. 27 juillet 2016, n°37634C du rôle, disponible sur www.ja.etat.lu
[35] ibidem

recours contre ces bulletins, la qualité nécessaire afin de pouvoir introduire une voie de recours à leur encontre.

Force est dès lors de retenir que le demandeur est en principe autorisé à contester le quantum des bulletins non formels de retenues d'impôt sur traitements et salaires qui ont été émis après la date du 20 juillet 2014. A cet égard, il convient de préciser que la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la côte d'impôt appartient au contribuable, cette preuve pouvant être rapportée par tous les moyens hormis le serment. En l'espèce, il échet cependant de constater que Monsieur ... reste en défaut de faire valoir un quelconque moyen utile pour contester les bulletins en question, le demandeur se contentant en effet de nouveau de se retrancher derrière sa fonction de simple administrateur en alléguant qu'en cette même qualité il n'aurait eu aucune obligation d'information en ce qui concerne les actes accomplis par l'administrateur-délégué. Or, comme retenu ci-avant, ce moyen laisse d'être fondé étant donné qu'en sa qualité d'administrateur il avait un devoir de surveillance en ce qui concerne la gestion journalière de la société ... et partant le paiement des retenues d'impôts sur traitements et salaires. Par ailleurs, le montant réclamé par l'administration des Contributions directes en tant que retenus d'impôts sur traitement et salaires, correspond, d'après l'attestation prémentionnée du préposé du bureau d'imposition du 8 mai 2015, à celui déclaré par la société ... même, de sorte que, compte tenu de son devoir de surveillance de la gestion quotidienne de la société ..., le demandeur est en tout état de cause malvenu de contester le quantum de cette dette fiscale.

Au vu des considérations qui précèdent, il échet de retenir que le demandeur, outre de ne plus être en mesure de contester les bulletins non formels émis avant le 20 juillet 2014, reste en défaut d'énerver valablement la légalité des bulletins postérieurs, de sorte que les contestations relatives au quantum de la dette d'impôt réclamée sont à rejeter pour ne pas être fondées.

En ce qui concerne ensuite les développements du demandeur selon lesquels il aurait appartenu à l'administration des Contributions directes de réclamer les impôts redûs au moyen d'une déclaration de créance à introduire dans le cadre de la faillite de la société ..., ces développements sont à rejeter pour défaut de pertinence, alors qu'il résulte non seulement du dossier fiscal qu'une telle déclaration de créance a bien été déposée par l'administration des contributions directes en date du 28 janvier 2015, mais que par ailleurs, et comme retenu ci-avant, le défaut de l'administration des Contributions directes de procéder au recouvrement forcé de la créance fiscale auprès du contribuable, en l'occurrence la société ..., et dès lors également d'essayer de recouvrir cette même créance dans le cadre de la faillite, n'exonère en tout état de cause pas le tiers responsable[36], non frappé par la mesure de procédure collective.

Au vu de l'ensemble des considérations qui précèdent, le recours sous analyse, en ce qu'il est dirigé contre la décision directoriale du 12 mars 2015, n°... du rôle est à déclarer non fondé.

2. Quant à la décision directoriale intervenue sur recours hiérarchique formel

---

[36] Becker, Riewald, Koch, Reichsabgabenordnung, Kommentar, Band I, 1963, p.335.

En ce qui concerne ensuite le recours dirigé contre la décision sur recours hiérarchique formel précitée du 11 mars 2015, il échet de souligner que le paragraphe 251 AO dispose que « *durch Einlegung eines Rechtsmittels wird die Wirksamkeit des angefochtenen Bescheids nicht gehemmt, insbesondere die Erhebung einer Steuer nicht aufgehalten. Die Behörde, die den Bescheid erlassen hat, kann die Vollziehung aussetzen, geeignetenfalls gegen Sicherheitsleistung* ».

Cette disposition consacre le principe du caractère exécutoire d'un bulletin d'impôt nonobstant l'introduction d'une voie de recours, mais admet une exception à ce principe d'exigibilité de l'impôt qui est laissée ouverte à l'appréciation du bureau d'imposition ayant émis le bulletin. Le paragraphe 251 AO ne formule pas les conditions pour l'admissibilité d'un sursis à exécution, de manière que la décision afférente du bureau d'imposition compétent s'analyse en une décision discrétionnaire qui doit être conforme aux principes de légalité, d'équité et d'opportunité tels que prévus par le paragraphe 2 StAnpG qui dispose que « (1) *Entscheidungen, die die Behörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessens-Entscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. (2) Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessens-Entscheidungen nach Billigkeit und Zweckmässigkeit zu treffen* ».

Ces deux dispositions doivent ainsi être interprétées en ce sens qu'un critère essentiel en vue de l'octroi d'un sursis à exécution consiste dans l'existence de perspectives raisonnables de succès du recours introduit par le contribuable contre l'imposition à l'égard de laquelle il sollicite le sursis à exécution, cette condition étant remplie dès lors que l'argumentation du contribuable présente un poids et une cohérence suffisants.

En l'espèce, il se dégage de la décision déférée du 11 mars 2015 que le directeur a estimé que le bureau d'imposition avait considéré, après un examen sommaire de la réclamation au fond, que la réformation du bulletin d'appel en garantie émis à l'égard de Monsieur ... serait peu probable et que sa propre instruction de la contestation lui soumise n'aurait pas révélé de violation de la loi ni d'erreur manifeste d'appréciation de la part du bureau d'imposition.

Si le demandeur est certes d'avis que sa réclamation introduite devant le directeur avait de fortes chances de prospérer, force est cependant de retenir qu'au vu des éléments de l'espèce, et plus particulièrement au vu de la qualité d'administrateur du demandeur pendant la période d'octobre 2013 à octobre 2014, de son comportement fautif résultant du non-paiement des retenues sur traitements et salaires et du défaut d'accomplissement de son devoir de surveillance en ce qui concerne la gestion journalière de la société ..., ainsi que de la jurisprudence constante en ce qui concerne la responsabilité des représentants d'une société contre lesquels un bulletin d'appel en garantie a été émis, le bureau d'imposition pouvait légitimement considérer que les moyens invoqués par le demandeur à l'appui de sa réclamation contre le bulletin d'appel en garantie rendraient la réformation de celui-ci peu probable et partant considérer que les conditions pour le sursis à exécution posées par le paragraphe 251 AO ne se trouvaient pas réunies dans le chef du demandeur. Cette même conclusion s'impose en ce qui concerne l'affirmation du demandeur qu'à la date de l'émission du bulletin d'appel en garantie, il aurait été fortement probable que la créance d'impôt litigieuse puisse être récupérée à l'issue de la procédure de faillite, alors que le demandeur ne saurait s'exonérer de sa responsabilité en invoquant un recouvrement éventuel de la créance fiscale auprès de la société ..., une telle

argumentation ne présentant effectivement pas des perspectives raisonnables de succès au vu de son défaut d'un poids et une cohérence suffisants.

Il se dégage dès lors des développements qui précèdent que le recours en ce qu'il est dirigé contre la décision directoriale du 11 mars 2015 est également à rejeter comme étant non fondé, aucun autre moyen n'ayant été soulevé par le demandeur à l'encontre de la décision directoriale sous analyse.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant contradictoirement ;

déclare le recours principal en réformation recevable pour autant qu'il est dirigé contre la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 12 mars 2015 répertoriée sous le numéro ... du rôle, portant rejet de la réclamation introduite par Monsieur ... à l'encontre d'un bulletin d'appel en garantie émis par le bureau ... en date du 24 novembre 2014 ;

au fond le déclare non justifié et en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation dirigé contre la décision directoriale du 12 mars 2015 répertoriée sous le numéro ... du rôle ;

déclare le recours principal en réformation irrecevable pour autant qu'il est dirigé contre la décision sur recours hiérarchique formel du 11 mars 2015 du directeur de l'administration des Contributions directes répertoriée sous le numéro ... du rôle, portant rejet de la réclamation de Monsieur ... contre une décision du bureau d'imposition ... du 10 février 2015 refusant de faire doit à sa demande en obtention d'un sursis à l'exécution du bulletin d'appel en garantie émis par le bureau ... en date du 24 novembre 2014 ;

reçoit le recours subsidiaire en annulation introduit contre cette même décision du 11 mars 2015 répertoriée sous le numéro ... du rôle en la forme ;

au fond le déclare non justifié et en déboute ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 8 novembre 2016 par :

Marc Sünnen, président,
Thessy Kuborn, vice-président,
Géraldine Anelli, juge,

en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri s. Marc Sünnen

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 8 novembre 2016

Le greffier du tribunal administratif